σεως στο επίπεδο των τιμών της αγοράς, να παρακινήσει τους επιχειρηματίες να μεταβάλουν τη δομή της παραγωγής ή της καταναλώσεώς τους.

Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει αν ο φόρος τον οποίο αφορά διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί είχε τέτοια αποτελέσματα.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΚΡΟΑΤΗΡΙΟΥ
στην υπόθεση C-235/90 *

I — Ιστορικό της διαφοράς

1. *Το κανονιστικό πλαίσιο*

Ο φόρος υπέρ τρίτων με τον οποίο επιβαρύνεται η αποθεματοποίηση σιτηρών (στο εξής: φόρος), ο οποίος εισπράτεται υπέρ του Office national interprofessionnel des céréales (εθνική υπηρεσία σιτηρών, στο εξής: ONIC), θεσπίστηκε με το γαλλικό διάταγμα 53-975, της 30ής Σεπτεμβρίου 1953, περί οργανώσεως της αγοράς των σιτηρών και του Office national interprofessionnel des céréales (JORF της 1.10.1953, σ. 8635), όπως παρατάθηκε και τροποποιήθηκε επανειλημμένα στη συνέχεια. Όπως ισχύει σήμερα, η επιβολή του φόρου αυτού ρυθμίζεται από το διάταγμα 87-676, της 17ης Αυγούστου 1987, περί φόρου υπέρ τρίτων επιβαρύνοντος την αποθεματοποίηση των σιτηρών (JORF της 19.8.1987, σ. 9520). Τα άρθρα 1 και 4 του διατάγματος αυτού ορίζουν τα εξής:

« *Άρθρο 1*

Κατά τη διάρκεια της περιόδου εμπορίας 1987/1988 και κατά τη διάρκεια των τεσσάρων επομένων περιόδων επιτρέπεται η επιβολή φόρου υπέρ τρίτων, από το προϊόν του οποίου πρόκειται να καλυφθούν τα έξοδα, σε εθνικό επίπεδο, αποθεματοποιήσεως και παρεμβάσεως στην αγορά των σιτηρών.

Ο φόρος αυτός καταβάλλεται από τους παραγωγούς και τους επιφορτισμένους με τη συλλογή των σιτηρών, όσον αφορά όλες τις ποσότητες μαλακού σίτου, σκληρού σίτου, κριθής και αραβοσίτου οι οποίες πωλούνται ή χρησιμοποιούνται. Καταβάλλεται επίσης από τους εισαγωγείς για τις ποσοτητες των σιτηρών που εισάγουν.

Ο εν λόγω φόρος βαρύνει στο σύνολό του τους τελικούς χρήστες, το δε προϊόν του αποδίδεται στο Office national interprofessionnel des céréales.

Άρθρο 2

Απαλλάσσονται από τον προβλεπόμενο από το παρόν διάταγμα φόρο:

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

— τα εξαγόμενα σιτηρά·

— οι σπόροι σιτηρών προς σπορά που συνοδεύονται από σχετικά πιστοποιητικά περί ανταλλαγής τους με σιτηρά συνήθους ποιότητας, μέχρις ενός ορίου που καθορίζεται με διάταγμα.

Ο φόρος επιστρέφεται προκειμένου περί των σιτηρών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή προϊόντων στα οποία χορηγείται η επιστροφή λόγω παραγωγής που προβλέπεται στο άρθρο 11 του κανονισμού 2727/75 του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, όπως τροποποιήθηκε.

Όσον αφορά τα παράγωγα προϊόντα σιτηρών, που εισάγονται ή εξάγονται, ο φόρος εισπράττεται ή επιστρέφεται, ανάλογα με τις αντίστοιχες ποσότητες σιτηρών, όπως προβλέπεται από τους κανονισμούς της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας.

Άρθρο 3

Γενεσιουργός αιτία του φόρου είναι η μεταπώληση ή η χρησιμοποίηση των σιτηρών από τους επιφορτισμένους με τη συλλογή τους ή από τους παραγωγούς σιτηρών, ή η εισαγωγή τους.

Άρθρο 4

Τα ελάχιστα ποσοστά φόρου είναι:

— 0,30 % της τιμής παρεμβάσεως του μαλακού σίτου, της κριθής και του αραβοσίτου·

— 0,20 % της τιμής παρεμβάσεως του σκληρού σίτου. »

Οι λεπτομέρειες εφαρμογής αυτού του διατάγματος καθορίστηκαν με απόφαση (arrêté) της 14ης Μαρτίου 1988, περί του φόρου αποθεματοποιήσεως και του φόρου που προορίζεται για τον προσαρτημένο προϋπολογισμό σχετικά με τις κοινωνικές παροχές για αγρότες στον τομέα της εισαγωγής και της εξαγωγής σιτηρών και παράγωγων προϊόντων (JORF της 10. 4. 1988, σ. 4750).

Για τα μεταγενέστερα του 1987 έτη η είσπραξη του φόρου προβλεπόταν κάθε έτος με τον νόμο περί δημοσίων οικονομικών. Το ύψος του φόρου, που καθορίστηκε στην αρχή σε 3 γαλλικά φράγκα (FF) ανά τόνο κριθής, σίτου ή αραβοσίτου, μειώθηκε σε 1,5 FF ανά τόνο για την περίοδο εμπορίας 1989/1990 και σε 0 FF ανά τόνο για την περίοδο 1990/1991.

2. *Ιστορικό της διαφοράς*

Η εταιρία SARL Aliments Morvan (στο εξής: Morvan) ασχολείται με την παραγωγή ζωοτροφών και χρησιμοποιεί, για τον σκοπό αυτό, σιτηρά, ιδίως δε σίτο. Δεδομένου ότι επιβαρύνθηκε κατά την αγορά των σιτηρών αυτών με τον φόρο, ζήτησε την επιστροφή του για την περίοδο από 1ης Ιουλίου 1986 μέχρι 31ης Μαΐου 1988. Μετά από απόρριψη του αιτήματός της με απόφαση του Directeur des services fiscaux du Finistère της 1ης Δεκεμβρίου 1988, προσέφυγε ενώπιον του tribunal de grande instance de Morlaix.

3. *Το προδικαστικό ερώτημα*

Με απόφαση της 27ης Ιουνίου 1990, το tribunal de grande instance de Morlaix έκρινε παραδεκτή την προσφυγή της Morvan, ανέστειλε τη διαδικασία και ζήτησε από το Δικαστήριο να εκδώσει προδικαστική απόφαση, παρέχοντάς του

« τα απαραίτητα ερμηνευτικά στοιχεία του κοινοτικού δικαίου τα οποία θα του δώσουν τη δυνατότητα να κρίνει αν συμβιβάζεται προς το κοινοτικό δίκαιο, όπως αυτό ερμηνεύεται από το Δικαστήριο, ο φόρος αποθεματοποιήσεως ο οποίος θεσπίστηκε με το διάταγμα 53-975 της 30ής Σεπτεμβρίου 1953 και παρατάθηκε με τα διατάγματα 82-732 και 82-733 της 23ης Αυγούστου 1982 και της 17ης Αυγούστου 1987, καθώς και η απόφαση της 14ης Μαρτίου 1988 που ελήφθη για την εφαρμογή του διατάγματος 87-676 ».

Στις αιτιολογικές σκέψεις της αποφάσεώς του το εθνικό δικαστήριο εκθέτει οτι ο επίδικος φόρος ενδέχεται να αντιβαίνει προς την απαγόρευση επιβολής επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος κατά την εισαγωγή ή την εξαγωγή, καθώς και προς την απαγόρευση επιβολής εσωτερικών φόρων που εισάγουν δυσμενείς διακρίσεις, η οποία προβλέπεται από το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΟΚ.

4. *Διαδικασία*

Η απόφαση του tribunal de grande instance de Morlaix πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 30 Ιουλίου 1990.

Σύμφωνα με το άρθρο 20 του Πρωτοκόλλου περί του Οργανισμού του Δικαστηρίου (ΕΟΚ) κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις η Morvan, εκπροσωπουμένη από τον Alain Pierre, δικηγόρο της πόλεως Rennes, και από τον Patrick Dibout, δικηγόρο Παρισιού, η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον Philippe Pouzoulet, υποδιευθυντή στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και από τον Géraud de Bergues, κύριο βοηθό γραμματέα του ίδιου υπουργείου, και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπουμένη από τον Johannes Føns Buhl, μέλος της Νομικής της Υπηρεσίας.

Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή και αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, το Δικαστήριο αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία χωρίς προηγούμενη διεξαγωγή αποδείξεων.

Με απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 1991, ληφθείσα κατ' εφαρμογή του άρθρου 95, παράγραφοι 1 και 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, το Δικαστήριο ανέθεσε την εκδίκαση της υποθέσεως στο έκτο τμήμα.

II — Περίληψη των γραπτών παρατηρήσεων που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο

1. *Επί της αρμοδιότητας του Δικαστηρίου*

Η *Morvan* ισχυρίζεται εκ προοιμίου ότι το γεγονός ότι η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως έχει διατυπωθεί με υπερβολικά γενικούς όρους και δεν είναι επαρκώς σαφής δεν πρέπει να αποτελέσει λόγο για να αρνηθεί το Δικαστήριο να εκδώσει απόφαση. Υπενθυμίζει ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων μπορεί να ερμηνεύει το περιεχόμενο και την έννοια των προδικαστικών ερωτημάτων που του υποβάλλονται. Ειδικότερα, μπορεί να συνάγει από το σύνολο των στοιχείων που παρέχονται από το εθνικό δικαστήριο και, ιδίως, από το σκεπτικό της

πράξεως περί παραπομπής τα στοιχεία κοινοτικού δικαίου που χρήζουν ερμηνείας ή εκτιμήσεως του κύρους τους, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της διαφοράς (απόφαση της 20ής Απριλίου 1988, 204/87, Bekaert, Συλλογή 1988, σ. 2029).

Το γεγονός ότι το εθνικό δικαστήριο παρέλειψε να διευκρινίσει τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου, σε σχέση με τις οποίες πρέπει να κρίνει τη συμφωνία μιας εθνικής διατάξεως, δεν μπορεί να έχει επίπτωση στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου (απόφαση της 30ής Απριλίου 1986, 209/84 έως 213/84, Asjes, Συλλογή 1986, σ. 1425). Επιπλέον, το Δικαστήριο μπορεί να ερμηνεύσει τις κοινοτικές διατάξεις και όταν ακόμα δεν του ζητείται τέτοια ερμηνεία (απόφαση της 28ης Ιουνίου 1978, 70/77, Simmenthal, Rec. 1978, σ. 1453) ή ακόμα να συμπληρώνει τα υποβαλλόμενα ερωτήματα (απόφαση της 12ης Μαΐου 1964, 101/63, Wagner, Rec. 1964, σ. 383).

2. *Επί της απαγορεύσεως των επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος*

Η *Morvan* υποστηρίζει καταρχάς ότι ο φόρος αντιβαίνει προς την απαγόρευση επιβολής επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος προς εισαγωγικούς και εξαγωγικούς δασμούς, που απορρέει από τα άρθρα 9 επ. της Συνθήκης, η οποία υπενθυμίζεται ρητά στο άρθρο 18, δεύτερο εδάφιο, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2727/75 του Συμβουλίου, της 29ης Οκτωβρίου 1975, περί κοινής οργανώσεως αγορών στον τομέα των σιτηρών (ΕΕ ειδ. έκδ. 03/013, σ. 158, στο εξής: βασικός κανονισμός).

Προκειμένου, καταρχάς, περί των επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος λόγω εισαγωγής, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η έννοια αυτή καλύπτει κάθε μονομερώς επιβαλλομένη οικονομική επιβάρυνση, όποια και αν είναι η ονομασία της ή η τεχνική επιβολής της, η οποία επιβαρύνει τα εμπορεύματα που εισάγονται από άλλο κράτος μέλος όταν διέρχονται από τα σύνορα (απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1976, 87/75, Bresciani, Rec. 1976, σ. 129). Ακόμα και αν ο φόρος επιβάρυνε συγχρόνως και τα προϊόντα που διέρχονται από τα σύνορα και τα εγχώρια, για να θεωρηθεί ότι δεν πρόκειται για επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος, θα έπρεπε ο φόρος αυτός να επιβαρύνει συστηματικά τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα βάσει των ίδιων κριτηρίων. Επομένως, πρέπει να γίνει σύγκριση όχι μόνο των εφαρμοζομένων συντελεστών, αλλά επίσης και της φορολογικής βάσεως καθώς και του τρόπου με τον οποίο επιβάλλεται (απόφαση της 22ας Μαρτίου 1977, 78/76, Steinike, Rec. 1977, σ. 595). Μπορεί επίσης να λαμβάνεται υπόψη ο τρόπος με τον οποίο χρησιμοποιείται το προϊόν του φόρου. Πράγματι, μία εισφορά που επιβάλλεται συγχρόνως στα εγχώρια και τα ομοειδή εισαγόμενα προϊόντα μπορεί να συνιστά επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος, έστω και αν περιορίζεται σε καθορισμένα προϊόντα, αν από το προϊόν της χρηματοδοτούνται αποκλειστικά δραστηριότητες από τις οποίες επωφελούνται ειδικώς τα εγχώρια προϊόντα που επίσης επιβαρύνονται με την εν λόγω εισφορά, κατά τρόπον ώστε να αντισταθμίζεται πλήρως η επιβαλλόμενη σ' αυτά χρηματική επιβάρυνση (απόφαση της 25ης Μαΐου 1977, 77/76, Cucchi, Rec. 1977. σ. 987).

Όσον αφορά τον επίδικο φορο, δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη ούτε το γεγονός ότι ο εν λόγω φόρος αποτελεί φόρο υπέρ τρίτων ούτε το ότι το προϊόν του αποδίδεται σε κάποιον οργανισμό και όχι στο κράτος. Γίνεται παγίως δεκτό ότι η απαγόρευση των επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος δεν αφορά μόνο τα καθαρά φορολογικής φύσεως μέτρα αλλά, πολύ γενικότερα, κάθε τέλος που πλήττει, με οποιονδήποτε τρόπο, βαρύτερα τα προϊόντα που διασχίζουν τα σύνορα από ό,τι τα εγχώρια προϊόντα. Εξάλλου, η απαγόρευση αφορά επίσης τους φόρους που επιβάλλονται όχι υπέρ του κράτους αλλά υπέρ άλλων προσώπων δημοσίου δικαίου.

Ο φόρος αυτός επιβαρύνει, πράγματι, τόσο τα εγχώρια όσο και τα εισαγόμενα προϊόντα· ο γενεσιουργός λόγος όμως του φόρου και, συνεπώς, ο μηχανισμός φορολογήσεως δεν είναι ίδιοι. Όσον αφορά τα εγχώρια προϊόντα, ο γενεσιουργός λόγος είναι η μεταπώληση ή η χρησιμοποίηση των σιτηρών από τους αρμόδιους για την αποθήκευσή τους ή από τους παραγωγούς σιτηρών, ενώ για τα εισαγόμενα προϊόντα είναι απλώς και μόνο το γεγονός ότι διασχίζουν τα σύνορα. Αποτέλεσμα αυτού του γεγονότος είναι η επιβολή ενός δασμολογικού εμποδίου στις εισαγωγές, το οποίο ενισχύεται από δυσμενείς διακρίσεις, όσον αφορά την εκ των προτέρων φορολόγηση των εισαγόμενων προϊόντων σε σχέση με τα εγχώρια.

Εξάλλου, λαμβανομένου υπόψη του προορισμού του φόρου, ο φόρος αυτός εξουδετερώνεται μερικώς ή πλήρως για τα εγχώρια προϊόντα, καθόσον το προϊόν του χρησιμεύει για τη χρηματοδότηση των εθνικών μέτρων στήριξης στον σχετικό με την επιβολή του φόρου τομέα παραγωγής. Δεν μπορεί να γίνει δεκτό, όπως υποστηρίζει η Γαλλική Κυβέρνηση, ότι σκοπός του φόρου είναι η χρηματοδότηση του μέρους εκείνου των εξόδων αποθηκεύσεως και παρεμβάσεως το οποίο δεν καλύπτεται από τα κονδύλια του Ευρωπαϊκού Γεωργικού Ταμείου Προσανατολισμού και Εγγυήσεων (στο εξής: ΕΓΤΠΕ). Πράγματι, δεν υφίστανται πλέον ειδικά εθνικά έξοδα αποθεματοποιήσεως, τα δε έξοδα αποθεματοποιήσεως που προκύπτουν από τη λειτουργία των μηχανισμών της κοινής γεωργικής πολιτικής πρέπει να καλύπτονται αποκλειστικά από τα κονδύλια του ΕΓΤΠΕ, βάσει της αρχής της καθ' ολοκληρία κοινοτικής χρηματοδοτήσεως, η οποία τίθεται με το άρθρο 2 του κανονισμού (ΕΟΚ) 1883/78 του Συμβουλίου, της 2ας Αυγούστου 1978, περί των γενικών κανόνων χρηματοδοτήσεως των παρεμβάσεων του ΕΓΤΠΕ, τμήμα Εγγυήσεων (ΕΕ ειδ. έκδ. 03/022, σ. 91). Από τους λογαριασμούς του ONIC προκύπτει ότι το προϊόν του φόρου χρησιμεύει όχι προς κάλυψη του εναπομένοντος μέρους των σχετικών εξόδων, αλλά προς κάλυψη δημοσίων δαπανών, όπως οι ενισχύσεις στον τομέα της μεταποιήσεως ή της μεταφοράς των σιτηρών. Επομένως, βάσει του προορισμού του, ο φόρος χρησιμοποιείται προς όφελος μόνο των εγχωρίων προϊόντων, αποκλειομένων πλήρως των εισαγομένων.

Περαιτέρω, ο φόρος αποτελεί επίσης επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς εξαγωγικό δασμό, καθόσον πλήττει τις εξαγωγές περισσότερο από τις πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας. Ενώ το άρθρο 2 του διατάγματος 87-676 ορίζει ότι τα εξαγόμενα σιτηρά απαλλάσσονται από τον φόρο αποθεματοποιήσεως, αυτό δεν ισχύει για τα μεταποιημένα προϊόντα με βάση τα σιτηρά, ιδίως τις ζωοτροφές, η τιμή των οποίων επιβαρύνεται οριστικά με τον φόρο αυτό, ακόμη και όταν εξάγονται. Οι Γάλλοι παραγωγοί ζωοτροφών, επομένως, είτε υποχρεώνονται να μετακυλίουν τον φόρο στην τιμή μεταπωλήσεως κατά την εξαγωγή, οπότε θίγεται η ανταγωνιστικότητα των προϊόντων τους, είτε δεν προβαίνουν σ' αυτή την μετακύλιση, πράγμα το οποίο μειώνει το περιθώριο κέρδους τους και ενδεχομένως τους αποτρέπει από την πραγματοποίηση εξαγωγών. Και στις δύο αυτές περιπτώσεις ο εν λόγω φόρος, ο οποίος επιβαρύνει οριστικά τις ζωοτροφές που εξάγονται από τη Γαλλία προς τα άλλα κράτη μέλη, στα οποία δεν ισχύει τέτοιο εθνικό σύστημα φορολόγησης, εισάγει δυσμενείς διακρίσεις σε βάρος των εν λόγω εξαγωγών και, επομένως, συνιστά εμπόδιο στις συναλλαγές, αντίθετο προς τα άρθρα 9 επ. της Συνθήκης ΕΟΚ.

Τέλος, ο φόρος δεν πληροί τις προϋποθέσεις που τίθενται από τη νομολογία του Δικαστηρίου για να μπορεί να υπαχθεί σε κάποια εξαίρεση από την απαγόρευση επιβολής των επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος. Πράγματι, δεν αντιστοιχεί σε καμία προσφερόμενη υπηρεσία ούτε στους εισαγωγείς σιτηρών ούτε στους εξαγωγείς ζωοτροφών, δεν αντισταθμίζει την επιβολή φόρου επί των εγχωρίων προϊόντων και δεν βρίσκει κανένα έρεισμα στο κοινοτικό δίκαιο.

Η *Γαλλική Κυβέρνηση* θεωρεί ότι ο φόρος δεν μπορεί να θεωρηθεί ως φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος, ενόψει των κριτηρίων που συνάγονται από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της 18ης Ιουνίου 1975, 94/74, IGAV (Rec. 1975, σ. 699), και της 21ης Μαΐου 1980, 73/79, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Rec. 1980, σ. 1533), βάσει των οποίων λαμβάνεται υπόψη ο τρόπος χρησιμοποιήσεως του προϊόντος της φορολογικής επιβαρύνσεως. Εν προκειμένω πρέπει να ληφθεί υπόψη το χαμηλό ύψος του φόρου και, κυρίως, το γεγονός ότι τα εισαγόμενα σιτηρά μπορούν να παραδοθούν στην παρέμβαση εντός της γαλλικής επικρατείας και να τύχουν, με τον τρόπο αυτό, των διευκολύνσεων σχετικά με την αποθεματοποίηση οι οποίες χρηματοδοτούνται από τον επίμαχο φόρο.

Η *Επιτροπή* θεωρεί ότι ο φόρος δεν αντιβαίνει προς την απαγόρευση επιβολής εισαγωγικών και εξαγωγικών δασμών ή φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος. Ο φόρος αυτός επιβαρύνει βάσει των ίδιων κριτηρίων τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα. Εξάλλου, το προϊόν του προορίζεται προς κάλυψη εθνικών δαπανών αποθεματοποιήσεως, από την οποία επωφελούνται όχι μόνο τα εγχώρια προϊόντα, αλλά επίσης και τα εισαγόμενα από άλλα κράτη μέλη.

3. *Επί της απαγορεύσεως επιβολής εσωτερικών φόρων που εισάγουν διακρίσεις*

Η *Morvan* παρατηρεί, εκ προοιμίου, ότι ο διαχωρισμός μεταξύ φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμούς και εσωτερικών φόρων που συνιστούν δυσμενή διάκριση και οι οποίοι αναφέρονται στο άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΟΚ δεν είναι εύκολος. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η απαγόρευση που τίθεται από την τελευταία αυτή διάταξη έχει χαρακτήρα lex specialis σε σχέση με εκείνη που αναφέρεται στις φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος (απόφαση της 16ης Ιουνίου 1966, 57/65, Lütticke, Rec. 1966, σ. 293) και ότι, κατά συνέπεια, ένα φορολογικό βάρος δεν μπορεί να ανήκει συγχρόνως και στις δύο κατηγορίες (προαναφερθείσες αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 1975, IGAV, και της 22ας Μαρτίου 1977, Steinike).

Έστω και αν υποτεθεί ότι ο φόρος υπάγεται σε ένα γενικό σύστημα εσωτερικών τελών, είναι αντίθετος προς το άρθρο 95 της Συνθήκης, τόσο λόγω του μηχανισμού του όσο και λόγω του προορισμού του. Όπως δέχθηκε το Δικαστήριο με την απόφασή του της 31ης Μαΐου 1979, 132/78, Denkavit Loire (Rec. 1979, σ. 1923), για να πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου αυτού, ο φόρος θα πρέπει να έχει τον ίδιο γενεσιουργό λόγο όσον αφορά τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα και να καταβάλλεται στο ίδιο στάδιο εμπορίας. Το Δικαστήριο έκρινε, ειδικότερα, ότι ήταν αντίθετη προς το άρθρο 95 μία εσωτερική επιβάρυνση που κατέβαλλαν οι εισαγωγείς κατά τη διέλευση των συνόρων και με προθεσμία εξοφλήσεως διαφορετική από την προβλεπόμενη για τα εγχώρια προϊόντα (απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 1980, 55/79, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, Rec. 1980, σ. 481). Όσον αφορά τον προορισμό του φόρου, έχει ήδη καταδειχθεί ότι το προϊόν του χρησιμεύει στην πραγματικότητα για τη χρηματοδότηση δαπανών που πραγματοποιούνται προς όφελος της εγχώριας παραγωγής σιτηρών. Επομένως, η φορολογική επιβάρυνση της εγχώριας παραγωγής εξουδετερώνεται, ενώ η φορολογική επιβάρυνση των εισαγομένων προϊόντων παραμένει ακεραία.

Στη συνέχεια της αναλύσεως αυτής προκύπτει επίσης ότι ο εν λόγω φόρος αποτελεί εσωτερικό φόρο που εισάγει δυσμενείς διακρίσεις σε βάρος των τροφών που προορίζονται για εξαγωγή σε άλλα κράτη μέλη. Το Δικαστήριο έχει θεωρήσει ως αθέμιτο αυτό το είδος εμποδίων με την απόφασή του της 29ης Ιουνίου 1978, 142/77, Statens Kontrol med ædle Metaller (Rec. 1978, σ. 1543).

Κανένας λόγος δεν δικαιολογεί την ύπαρξη αυτού του εσωτερικού φόρου που εισάγει διακρίσεις. Από την απόφαση της 7ης Απριλίου 1987, 196/85, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1987, σ. 1597), συνάγεται ότι, ναι μεν τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να θεσπίζουν φορολογικά συστήματα προβλέποντα διαφοροποιημένους τρόπους επιβολής με βάση αντικειμενικά κριτήρια, αυτές όμως οι διαφοροποιήσεις είναι σύμφωνες προς το κοινοτικό δίκαιο μόνο αν με αυτές επιδιώκονται στόχοι οικονομικής πολιτικής οι οποίοι είναι, και αυτοί, σύμφωνοι με τις προϋποθέσεις που ορίζει η Συνθήκη και το παράγωγο δίκαιο και αν οι λεπτομέρειες εφαρμογής τους είναι τέτοιες ώστε να αποφεύγεται κάθε είδος δυσμενών διακρίσεων, άμεσων ή έμμεσων, σε βάρος των εισαγωγών από άλλα κράτη μέλη ή κάθε είδος προστασίας υπέρ της ανταγωνιστικής εγχώριας παραγωγής. Στην προκειμένη περίπτωση, όμως, το διαφορετικό σύστημα φορολογήσεως της εγχώριας παραγωγής σιτηρών και των εισαγόμενων σιτηρών δεν στηρίζεται σε κανένα αντικειμενικό κριτήριο, καθόσον πρόκειται και στις δύο περιπτώσεις για το ίδιο αντικείμενο. Επιπλέον, η διαφοροποίηση αυτή δεν αντιστοιχεί σε κανένα στόχο εθνικής οικονομικής πολιτικής που να συνάδει προς τη Συνθήκη και, ιδίως, προς την κοινή γεωργική πολιτική, και που να έχει ως βάση την ελεύθερη κυκλοφορία των γεωργικών προϊόντων στο εσωτερικό της Κοινότητας.

Η *Γαλλική Κυβέρνηση* ισχυρίζεται ότι το άρθρο 95 της Συνθήκης δεν απαγορεύει τον επίμαχο φόρο. Όσον αφορά την παρακώλυση των εξαγωγών που ο φόρος αυτός υποτίθεται ότι προκαλεί με τη διόγκωση των εξόδων των Γάλλων παραγωγών τροφίμων, το Δικαστήριο έχει δεχτεί ότι, ναι μεν το άρθρο 95 απαγορεύει στα κράτη μέλη να φορολογούν βαρύτερα τα προϊόντα που εισάγονται από τα άλλα κράτη μέλη από ό,τι τα εγχώρια, δεν απαγορεύει όμως την επιβολή μεγαλύτερου φόρου στα εγχώρια προϊόντα από ό,τι στα εισαγόμενα (απόφαση της 13ης Μαρτίου 1979, 86/78, Peureux, Rec. 1979, σ. 897).

Όσον αφορά, αντίθετα, την αιτίαση κατά την οποία ο φόρος, που επιβαρύνει επίσης τα εγχώρια προϊόντα, είναι αντίθετος προς το άρθρο 95, καθόσον τα εν λόγω προϊόντα μόνον έμμεσα ωφελούνται από αυτόν, είναι αναντίρρητο ότι ο φόρος επιβάλλεται με τον ίδιο τρόπο στα εγχώρια και στα εισαγόμενα προϊόντα.

Η *Επιτροπή* υπενθυμίζει ότι, με τις αποφάσεις της 21ης Μαΐου 1980, Επιτροπή κατά Ιταλίας, προαναφερθείσα, και της 22ας Σεπτεμβρίου 1988, 212/87, Etablissements Larroche Frères (Συλλογή 1988, σ. 5075), το Δικαστήριο έκρινε ότι ένας εσωτερικός φόρος μπορεί να πλήξει εμμέσως βαρύτερα τα προϊόντα που προέρχονται από άλλα κράτη μέλη από ό,τι τα εγχώρια, όταν χρησιμοποιείται αποκλειστικά ή κυρίως για τη χρηματοδότηση ενισχύσεων προς όφελος των εγχωρίων προϊόντων. Εν προκειμένω, τα μέτρα παρεμβάσεως που χρηματοδοτούνται από τα φορολογικά έσοδα χρησιμοποιούνται όχι μόνο υπέρ των εγχωρίων αλλά και υπέρ των εισαγομένων προϊόντων. Επομένως, ο φόρος αυτός δεν αντιβαίνει προς τις διατάξεις του άρθρου 95, όπως αυτό ερμηνεύεται από το Δικαστήριο.

4. *Επί της απαγορεύσεως κρατικών ενισχύσεων ασυμβίβαστων προς την Κοινή Αγορά*

Η *Morvan* υπενθυμίζει ότι το άρθρο 22 του βασικού κανονισμού ορίζει ρητά ότι τα άρθρα 92 έως 94 της Συνθήκης έχουν εφαρμογή στην παραγωγή και την εμπορία των σιτηρών. Όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, η Morvan ισχυρίζεται, πρώτον, ότι η επιστροφή του φόρου για τα αμυλώδη προϊόντα, ενώ από τον Ιούλιο του 1987 δεν χορηγούνται πλέον ως προς τα προϊόντα αυτά οι επιστροφές λόγω παραγωγής που προβλέπονται στο άρθρο 11 του βασικού κανονισμού, αποτελεί ενίσχυση η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των

άρθρων 92 και 93 της Συνθήκης. Αυτή είναι επίσης και η άποψη της Επιτροπής, η οποία κίνησε κατά της Γαλλίας τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 93 της Συνθήκης με απόφαση της 7ης Μαρτίου 1990. Δεύτερον, ότι ο φόρος συνιστά ειδικό πόρο του ONIC, που έχει ως προορισμό τη χρηματοδότηση των εθνικών δαπανών στήριξης στον τομέα των σιτηρών, ενώ επιβαρύνει επίσης τα εισαγόμενα προϊόντα. Επιπλέον, ο φόρος αποτελεί παράτυπη ενίσχυση για τη λειτουργία του ONIC, δεδομένου ότι δεν κοινοποιήθηκε στην Επιτροπή και δεν δικαιολογείται κατ' ουσίαν. Η Morvan αναφέρεται συναφώς στην απόφαση 90/189/ΕΟΚ της Επιτροπής, της 11ης Οκτωβρίου 1989, σχετικά με τις ενισχύσεις που χορηγούνται στις Κάτω Χώρες και χρηματοδοτούνται από τις εισφορές που εισπράττονται από τη Landbouwzaaizaden (ΕΕ 1990, L 101, σ. 38).

5. *Επί του αν συμβιβάζεται ο φόρος προς τους μηχανισμούς της κοινής γεωργικής πολιτικής*

Η Morvan τονίζει ότι υπάρχει ιδιαιτέρως πλούσια νομολογία, με την οποία το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι, όταν η Κοινότητα θεσπίζει, δυνάμει του άρθρου 40 της Συνθήκης, κανονιστική ρύθμιση περί συστάσεως κοινής οργανώσεως αγοράς σε συγκεκριμένο τομέα, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να απέχουν από τη λήψη κάθε μέτρου που μπορεί να παρεκκλίνει από αυτήν ή το οποίο θα μπορούσε να τη θίξει (αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 1978, 83/78, Redmond, Rec. 1978, σ. 2347, και της 26ης Ιουνίου 1979, 177/78, McCarren, Rec. 1979, σ. 2161). Το Δικαστήριο έχει δεχθεί, ειδικότερα, ότι ο σκοπός που επιδιώκεται, βάσει της Συνθήκης, με τις κοινές οργανώσεις αγοράς μπορεί να διακυβευθεί από εθνικά φορολογικά μέτρα που επηρεάζουν αισθητά τις τιμές της αγοράς, έστω και αν αυτό δεν γίνεται εκ προθέσεως (απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 1983, 297/82, Samvirkende danske Landboforenigen, Συλλογή 1983, σ. 3299· βλ. επίσης την προαναφερθείσα απόφαση της 25ης Μαΐου 1977, Cucchi).

Ο φόρος συνεπάγεται σοβαρή διατάραξη της αγοράς των σιτηρών, νοθεύοντας τον ανταγωνισμό με δύο τρόπους. Πρώτον, θίγει το κοινοτικό σύστημα χρηματοδοτήσεως των δαπανών αποθεματοποιήσεως, όπως αυτό προκύπτει από τα άρθρα 2 και 6 του κανονισμού 1883/78. Το εν λόγω σύστημα στηρίζεται στην αρχή της χρηματοδοτήσεως εξ ολοκλήρου από την Κοινότητα· όμως, η κάλυψη των δαπανών αποθεματοποιήσεως από το ΕΓΤΠΕ περιορίστηκε προσωρινά στα τρία τέταρτα του συνολικού ποσού με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 1334/86 του Συμβουλίου, της 6ης Μαρτίου 1986, για την τροποποίηση του κανονισμού 1883/78 (ΕΕ L 119, σ. 18), οπότε ένα τέταρτο των σχετικών δαπανών επιβαρύνει κατ' ανάγκη τα κράτη. Εντούτοις, οι εθνικές αρχές δεν δικαιούνται να μετακυλίουν το βάρος αυτό στους επιχειρηματίες, γιατί διαφορετικά δημιουργούνται στρεβλώσεις του ανταγωνισμού και εκτροπές του εμπορίου ασυμβίβαστες προς τους κανόνες των κοινών οργανώσεων αγοράς. Ο επίμαχος φόρος προκαλεί ακριβώς τέτοια αποτελέσματα.

Δεύτερον, ο φόρος μπορεί να επηρεάσει το επίπεδο των τιμών της αγοράς των σιτηρών. Επομένως, αντιβαίνει προς το άρθρο 39 της Συνθήκης και προς τον σκοπό της κοινής οργανώσεως αγοράς. Αυτά τα αρνητικά αποτελέσματα πλήττουν τους χρήστες σιτηρών, ιδίως δε τους παραγωγούς ζωοτροφών, οι οποίοι αναγκάζονται, μία ακόμη φορά, είτε να μετακυλίσουν τον φόρο αυτό στις τιμές, πράγμα το οποίο επιφέρει διαταραχές στο επίπεδο των τιμών της αγοράς, είτε να μειώσουν αντιστοίχως το περιθώριο κέρδους τους, πράγμα που συνιστά οιονεί ποινή και το οποίο είναι αντίθετο προς τον σκοπό του άρθρου 39 της Συνθήκης, που επιδιώκει να εξασφαλίσει στους κοινοτικούς

παραγωγούς ένα δίκαιο βιοτικό επίπεδο. Σ' αυτό προστίθεται το σωρευτικό αποτέλεσμα του φόρου, διότι, στην περίπτωση κατά την οποία οι παραγωγοί ζωοτροφών θα μετακυλίουν τον φόρο στις τιμές τους, όσοι χρησιμοποιούν τα σχετικά προϊόντα στο ίδιο κράτος, δηλαδή οι κτηνοτρόφοι, θα περιέρχονται σε δυσμενέστερη θέση σε σχέση με τους κτηνοτρόφους των άλλων κρατών της Κοινότητας.

Η *Γαλλική Κυβέρνηση* εκθέτει, εκ προοιμίου, ότι ο φόρος χρησιμεύει για την κάλυψη του μέρους εκείνου των εξόδων τα οποία βαρύνουν το ΟΝΙC λόγω της διαδικασίας της παρεμβάσεως και που δεν αναλαμβάνονται από το ΕΓΤΠΕ. Πράγματι, οι επιστροφές που καταβάλλει το ταμείο αυτό δεν αρκούν για να αντισταθμίσουν το πραγματικό κόστος της παρεμβάσεως, καθόσον το ΕΓΤΠΕ χρησιμοποιεί ένα μέσο επιτόκιο, που αδικεί τις χώρες στις οποίες, όπως η Γαλλία, ισχύουν υψηλά επιτόκια. Δεδομένου ότι το προϊόν του φόρου δεν μπορεί να αντιστοιχεί πάντοτε ακριβώς προς τα πραγματικά έξοδα του ΟΝΙC, σχηματίστηκε ένα αποθεματικό στο κεφάλαιο « αποθεματοποίηση » του προϋπολογισμού του εν λόγω οργανισμού και παρεσχέθη έτσι η δυνατότητα προσαρμογών για πολλά έτη.

Από τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τις εισφορές που καταβάλλουν οι παραγωγοί γεωργικών προϊόντων, η οποία όμως μπορεί να εφαρμοστεί όσον αφορά το σύνολο των σχετικών φόρων, προκύπτει ότι η υποχρέωση των παραγωγών που δεν είναι μέλη σε κάποια γεωργική ένωση να συμμετέχουν στη χρηματοδότηση ταμείων τα οποία συστήνονται από ένωση παραγωγών είναι παράνομη, καθόσον χρησιμεύει για τη χρηματοδότηση δραστηριοτήτων που αυτές οι ίδιες κρίνονται αντίθετες προς το κοινοτικό δίκαιο (αποφάσεις της 25ης Νοεμβρίου 1986, 218/85, Le Campion, Συλλογή 1986, σ. 3513, και της 22ας Σεπτεμβρίου 1988, Larroche, προαναφερθείσα). Αυτό όμως δεν συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση, δεδομένου ότι η υποχρέωση αγοράς και η επακόλουθη ανάγκη αποθεματοποιήσεως των σιτηρών από τους οργανισμούς παρεμβάσεως προκύπτει απευθείας από την κοινοτική κανονιστική ρύθμιση περί συστάσεως κοινής οργανώσεως αγοράς σιτηρών.

Εξάλλου, ο φόρος δεν αποτελεί μέτρο ικανό να διαταράξει τη λειτουργία του μηχανισμού των κοινών οργανώσεων αγοράς, κατά την έννοια των αποφάσεων της 27ης Φεβρουαρίου 1985, 55/83 και 56/83, Ιταλία κατά Επιτροπής (Συλλογή 1985, σ. 683, 703), ούτε να επηρεάσει το μηχανισμό διαμορφώσεως των τιμών, όπως προκύπτει από την κοινή οργάνωση αγοράς (απόφαση της 29ης Ιουνίου 1978, 154/77, Dechmann, Rec. 1978, σ. 1573). Πράγματι, η κάλυψη μέσω του φόρου αποθεματοποιήσεως των δαπανών του ΟΝΙC δεν συνεπάγεται κανένα πλεονέκτημα υπέρ των γεωργών που ωφελούνται από την παρέμβαση. Η Γαλλική Κυβέρνηση προτίμησε τη λύση να επιβαρυνθούν με τον φόρο αυτό οι χρήστες σιτηρών, θα μπορούσε όμως να προκρίνει την άμεση χρηματοδότηση από τον κρατικό προϋπολογισμό. Ο φόρος δεν επηρεάζει τον εφοδιασμό της αγοράς ή το επίπεδο των τιμών, λόγω του πολύ μικρού ύψους του και λόγω της υπάρξεως άλλων φόρων υπέρ τρίτων που επιβαρύνουν τα ανταγωνιστικά γεωργικά προϊόντα, πράγμα το οποίο αποκλείει το ενδεχόμενο εκτοπίσεως των σιτηρών από την αγορά.

Η *Επιτροπή* ισχυρίζεται ότι η περικοπή εισοδήματος που συνεπάγεται η επιβολή φόρου υπέρ τρίτων δεν είναι, αυτή καθαυτή, αντίθετη προς την κανονιστική ρύθμιση στον γεωργικό τομέα. Ωστόσο, ένας τέτοιος φόρος μπορεί να δώσει λαβή για αιτιάσεις αν προκύψει ότι, λόγω του ύψους, της διάρκειας ή της βάσεως επιβολής του, αποτελεί μέσο με το οποίο ένα κράτος μέλος παρεμποδίζει εκ προθέσεως την πραγματοποίηση του κοινοτικού στόχου της εξασφαλίσεως ενός καθορισμένου εισοδήματος

σε ορισμένη κατηγορία γεωργών με τον μηχανισμό των εγγυημένων τιμών. Πάντως, η Επιτροπή δεν κρίνει σκόπιμο να κινήσει τη σχετική διαδικασία για φόρο τόσο μηδαμινού ύψους.

Ο εν λόγω φόρος, που επιβάλλεται σε όλα τα σιτηρά που διατίθενται στο εμπόριο στη Γαλλία, ο οποίος όμως επιβαρύνει στο σύνολό του τους χρήστες των προϊόντων αυτών, δεν μειώνει το εισόδημα των γεωργών και, επομένως, δεν έχει τίποτα το μεμπτό με βάση τα κριτήρια που θέτει η νομολογία του Δικαστηρίου. Επιπλέον, οι δραστηριότητες του ONIC δεν μπορούν να θεωρηθούν ως ασυμβίβαστες προς τις διατάξεις της κοινοτικής ρυθμίσεως στον γεωργικό τομέα.

Δεδομένου ότι ο φόρος αυτός επιστρέφεται για όλα τα σιτηρά που εξάγονται από τη Γαλλία, δεν μπορεί να αποτελεί εμπόδιο στο εμπόριο των σχετικών προϊόντων. Εντούτοις, έχει ως αποτέλεσμα την επιβολή δυσμενών διακρίσεων σε βάρος των εγκατεστημένων στη Γαλλία χρηστών σιτηρών σε σχέση με τους εγκατεστημένους στα άλλα κράτη μέλη, διότι ο φόρος δεν επιβάλλεται ούτε επιστρέφεται όσον αφορά τα μεταποιημένα προϊόντα, όπως οι ζωοτροφές, τα οποία εισάγονται στη Γαλλία ή εξάγονται από αυτήν. Ωστόσο, δεδομένου του πολύ χαμηλού ύψους του, είναι αμφίβολο αν ο φόρος αυτός μπορεί να αποτελεί εμπόδιο στην πραγματοποίηση του κοινοτικού στόχου της εξασφαλίσεως συγκεκριμένου εισοδήματος σε μία κατηγορία γεωργών μέσω του μηχανισμού των εγγυημένων τιμών.

G. F. Mancini
εισηγητής δικαστής